

A proibição de tributos com efeitos de confisco na Alemanha

Autor: Andrei Pitten Velloso

Juiz Federal, Doutor em Direito Tributário pela Universidade de Salamanca
– Espanha

publicado em 30.4.2010

 [\[enviar este artigo\]](#)  [\[imprimir\]](#)

Sumário: Introdução. I Evolução da jurisprudência do BVerfG: negação de tutela, princípio “da repartição pela metade” e proibição de cargas tributárias excessivas. II Âmbito objetivo de aplicação da vedação de tributos confiscatórios. III Extensão subjetiva dos efeitos confiscatórios, soluções de equidade e tutela abstrata do direito de propriedade. Conclusões. Bibliografia.

Introdução

A proibição de tributos com efeitos de confisco é um dos princípios fundamentais dos Estados de Direito. Constitui projeção específica da garantia constitucional da propriedade privada e do princípio da capacidade contributiva.

Mas também é um dos princípios mais nebulosos do Direito Tributário, pela intensa vagueza do seu conteúdo e das suas exigências concretas. É tormentosa a tarefa de estabelecer um limite máximo à tributação, sobretudo quando não se pretende substituir a discricionariedade do legislador pela do guardião da Constituição.

A despeito da dificuldade dessa tarefa, o Tribunal Constitucional Federal alemão (*Bundesverfassungsgericht* – *BVerfG*) expressou a proibição de que os impostos diretos incidentes sobre o patrimônio ou a renda superem, isolada ou conjuntamente, o patamar de 50% (cinquenta por cento) da “renda potencial” (*Sollertrag*).

Em razão da relevância do Alto Tribunal alemão e da inovação que tal concepção representou na dogmática do princípio do não confisco, o julgado logo se tornou mundialmente conhecido. Muitos juristas o estudaram e propagaram, dentro e fora da Alemanha, a “nova orientação” do BVerfG, defendendo ou criticando o denominado “princípio da repartição pela metade” (*Halbteilungsgrundsatz*).

A realidade, contudo, é que a Corte alemã jamais aplicou tal princípio ou pronunciou a inconstitucionalidade de leis tributárias em virtude dos seus efeitos confiscatórios. Ela opta por tutelar a propriedade por meio de um instrumento completamente diverso da declaração de inconstitucionalidade.

Neste artigo, almejamos esclarecer a real orientação jurisprudencial do BVerfG sobre a tributação confiscatória e explicar o papel que as decisões de equidade desempenham na tutela constitucional da propriedade na Alemanha. Para tanto, trataremos da evolução da jurisprudência do BVerfG (capítulo I), exporemos o âmbito objetivo de aplicação da vedação de confisco (capítulo II) e por fim trataremos do uso das cláusulas de equidade para remediar efeitos confiscatórios verificados em casos concretos (capítulo IV).

I Evolução da jurisprudência do BVerfG: negação de tutela, princípio “da repartição pela metade” e proibição de cargas tributárias excessivas

Nas primeiras decisões sobre a tributação com efeitos de confisco, o BVerfG negou que a garantia da propriedade (art. 14 da Lei Fundamental de Bonn) tutele o patrimônio dos contribuintes contra a cobrança de impostos.(1)

Em seguida, a Corte reconheceu que tal garantia poderia ser violada por uma tributação excessivamente elevada,(2) mas não estabeleceu parâmetros objetivos para determinar a ocorrência de tal excesso.

Em 1995, o BVerfG aparenta iniciar uma terceira fase da sua jurisprudência, a mais rigorosa.(3) Isso ocorreu com a decisão da Segunda Turma do Tribunal que extraiu da garantia da propriedade uma exigência severa com respeito ao limite máximo da carga tributária global: o princípio da “repartição pela metade” (*Halbteilungsgrundsatz*). Referimo-nos à sentença de 22 de junho de 1995 (*Einheitswerte II*), denominada pela doutrina “sentença sobre o imposto patrimonial” por se referir à isonomia na incidência de tal imposto (*Vermögensteuer*) sobre bens móveis e imóveis. Sob nítida influência da doutrina de Paul Kirchhof, a Segunda Turma asseverou que as limitações constitucionais à “tributação do patrimônio pelos impostos sobre a renda e o patrimônio” restringem a tributação à “capacidade produtiva do patrimônio” (*Ertragsfähigkeit des Vermögens*) e que a carga global dos impostos sobre o patrimônio e a renda tem um limite intransponível, de 50% (cinquenta por cento) da renda potencial (*Sollertrag*). Segundo a Corte alemã, dita carga somente pode chegar “às proximidades de uma divisão pela metade entre mãos privadas e públicas” (*in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand*),(4) pois a Lei Fundamental preconiza que o uso da propriedade “deve servir simultaneamente ao bem da coletividade” (art. 14, 2).(5) A propósito, em estudo doutrinário P. Kirchhof ressalta que o princípio da “repartição pela metade” fornece uma concretização numérica à genérica fórmula da interdição de tributos que produzam efeito de estrangulamento ou uma “modificação essencial das situações reditícias ou patrimoniais”.(6)

A derivação desse princípio do preceito concernente à função social da propriedade foi qualificada por muitos juristas como “surpreendente”.(7) E com razão, pois a tutela da propriedade é estabelecida pelo art. 14, 1: o segundo parágrafo trata de uma limitação ao seu uso. Ademais, a expressão “ao mesmo tempo” ou “também” (*zugleich*) não implica qualquer repartição “pela metade”(8): limita-se a estabelecer a obrigação de o uso também servir à coletividade. E caso fundasse uma repartição, ela poderia perfeitamente ser de outra monta, quicá de quarenta, sessenta ou setenta por cento.(9)

Tal derivação somente se torna compreensível quando se percebe que nessa sentença a Segunda Turma do BVerfG enunciou a teoria de Paul Kirchhof,(10) que à época era um dos juízes de tal órgão jurisdicional e já em 1981 defendia o princípio da “tributação conservadora da propriedade” (*Prinzip eigentumsschonender Besteuerung*) e extraía as limitações fundamentais à tributação da garantia da propriedade.(11)

Posteriormente se tornou evidente que o BVerfG jamais acolheu o princípio da repartição pela metade. Na sentença intitulada justamente *Halbteilungsgrundsatz*, a própria Segunda Turma do Tribunal Constitucional Federal alemão negou que tal princípio fosse o objeto ou mesmo um fundamento central e direto da decisão, ressaltando que o julgado versava sobre a violação à isonomia tributária e que o reconhecimento de tal princípio não era necessário para sustentar a conclusão da Corte.(12) Expôs, outrossim, que a sentença de 1995 não tinha por objeto limite algum à carga tributária global advinda da incidência de impostos sobre a renda e sobre as atividades produtivas

(*Gewerbesteuer*): o seu objeto era tão somente a isonomia na graduação do imposto sobre o patrimônio.(13)

Cabe anotar que nessa sentença de 2006 o BVerfG confirmou decisão proferida em 1999, na qual o Tribunal Federal de Finanças (*Bundesfinanzhof* – *BFH*) negou estar vinculado à sentença do Tribunal Constitucional Federal com respeito aos impostos sobre a renda e os rendimentos das atividades produtivas (*Gewerbeertragsteuer*), haja vista a sentença do BVerfG tratar apenas dos impostos sobre o patrimônio e o princípio da repartição pela metade não integrar o teor da decisão nem mesmo os fundamentos que o suportam (*tragenden Entscheidungsgründe*). Na sua decisão, o Tribunal Federal de Finanças ainda negou a possibilidade de se extrair da garantia da propriedade um limite objetivo à carga tributária total e até mesmo de tal garantia ser violada por obrigações tributárias, a menos que produzam “efeito de estrangulamento” (*erdrosselnden Wirkung*). Desse modo, o BFH não vislumbrou inconstitucionalidade na carga advinda da acumulação dos impostos sobre a renda e os rendimentos da atividade produtiva, que no caso chegava a aproximadamente 60% (sessenta por cento) da renda tributada.(14)

Percebe-se que tal princípio jamais foi reconhecido pelo BVerfG, ao menos não como fundamento ou conclusão juridicamente vinculante. Ele representou tão somente um *obiter dictum* da sentença prolatada em 1995, como concluiu o BFH em 1999(15) e a própria Segunda Turma do BVerfG em 2006.(16) E nunca foi acolhido pela Primeira Turma, a qual continua a negar que a garantia da propriedade tutele os cidadãos contra a criação de obrigações tributárias, sempre que não os atinja de modo excessivo, a ponto de gerar efeitos estranguladores.(17)

O verdadeiro limite fundamental à tributação derivado da garantia da propriedade é a proibição de uma carga tributária excessiva (*Verbot übermäßiger Steuerbelastung*).

Tal proibição não indica uma alíquota máxima fixa, mas a necessidade de se respeitar o núcleo da propriedade. Nos impostos sobre a renda, é possível que

“os rendimentos elevados se sujeitem à tributação igualmente elevada, sempre que após a detração da carga impositiva remanesça ao contribuinte uma renda elevada – em sentido absoluto e no confronto com outras categorias de renda – e disponível para ser empregada livremente, que torne evidente a sua utilidade privada [...]. Embora da proibição de excesso não possa ser extraído um limite superior geral à tributação passível de concretizar-se em termos numéricos, a carga tributária imposta aos rendimentos mais elevados nos casos típicos não deve se estender ao ponto de comprometer substancialmente o resultado econômico, que dessa forma não seja mais expresso de modo adequado (vide BVerfG 14, 221 [241]; 82, 159 [190]; 93, 121 [137]).”(18)

Se após a dedução dos impostos sobre a propriedade e os rendimentos das atividades produtivas remanescer ao contribuinte uma renda significativa, não se poderá afirmar que a tributação seja confiscatória, irracional ou excessiva.(19)

II Âmbito objetivo de aplicação da vedação de tributos confiscatórios

É evidente que um limite superior à tributação resultante da garantia da propriedade, como o exigido pelo princípio do não confisco, deve aplicar-se à carga tributária total e fundamentalmente ao ônus advindo dos tributos que gravam os rendimentos e a propriedade dos contribuintes.

E é igualmente óbvio que a incidência cumulativa de impostos não confiscatórios pode gerar efeitos de confisco. Não importa se os impostos incidem sobre a propriedade ou os rendimentos, ou se são federais,

estaduais ou municipais. O que importa são os efeitos fáticos da carga tributária sobre a propriedade, notadamente por ser muito mais fácil haver um sistema tributário confiscatório ou um conjunto confiscatório de tributos do que um tributo que por si só gere efeitos de confisco.

Esse fato foi ressaltado pelo BVerfG na sentença prolatada em 1995, ao indicar o estreito espaço que há para uma tributação do patrimônio na Alemanha, em razão dos múltiplos impostos que gravam os rendimentos dos contribuintes: “sob as condições do atual sistema tributário, no qual o patrimônio já é previamente gravado pelos impostos sobre a renda e os rendimentos e o concreto objeto patrimonial com frequência é previamente gravado pelos impostos indiretos, resta pouco espaço para uma tributação complementar desse patrimônio já multiplamente gravado”.(20) Por isso, “o imposto sobre o patrimônio deve ser conformado de modo a deixar intacta, na sua atuação conjunta com outros gravames tributários, a substância do patrimônio”.(21)

De fato, a proibição de uma carga tributária excessiva impede que o efeito conjunto dos tributos sobre a renda e a propriedade seja tão severo a ponto de comprometer o resultado econômico ou a substância da propriedade dos contribuintes. Como assinala o BVerfG: “As limitações jurídico-constitucionais à tributação do patrimônio por meio de impostos sobre a renda e o patrimônio restringem a expropriação tributária à capacidade de o patrimônio gerar riqueza” (*Ertragsfähigkeit*). (22)

Isso não significa que os impostos sobre a propriedade sejam inconstitucionais, antes que eles, considerados conjuntamente com os incidentes sobre a renda, não podem implicar a subtração direta ou indireta da substância do patrimônio: a tributação deve limitar-se à capacidade de a propriedade produzir riqueza e à parte não substancial da riqueza produzida pela propriedade.

Sempre que o efeito conjunto dos tributos sobre a renda e o patrimônio subtraia a substância da propriedade ou não deixe aos contribuintes nem mesmo parcela significativa da sua renda, a imposição revelar-se-á confiscatória e, por consequência, inconstitucional.

III Extensão subjetiva dos efeitos confiscatórios, soluções de equidade e tutela abstrata do direito de propriedade

Quando identificar impostos ou cargas tributárias que sejam confiscatórias para todas as situações compreendidas ou mesmo para a maior parte delas, a Corte Constitucional deverá adotar uma solução abstrata e geral, recorrendo à pronúncia de inconstitucionalidade.(23)

No entanto, quando os efeitos confiscatórios somente se verifiquem em situações específicas, a Corte poderá declarar a inconstitucionalidade da regulação impositiva ou negá-la e tutelar os direitos dos contribuintes que excepcionalmente sofram tais efeitos por meio de decisões de equidade.

Essas são as possibilidades abertas à Corte Constitucional. Ela não poderá adotar soluções de equidade para corrigir a regulação geral da lei, sob pena de assumir o papel de legislador positivo, violando o princípio da separação dos poderes. Por isso, somente se mostra possível proferir decisões de equidade a fim de evitar a violação de direitos fundamentais em situações *atípicas*,(24) no âmbito de uma lei ou norma *constitucional* no que concerne à sua regulação tipificadora ou generalizadora.(25)

Com respeito à jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal alemão, percebe-se que ele jamais reconheceu ter uma lei tributária produzido efeitos confiscatórios na generalidade dos casos nem mesmo declarou um tributo inconstitucional em razão dos seus efeitos estranguladores.(26) Quando os impostos produzem efeitos confiscatórios em casos atípicos, o Tribunal alemão não pronuncia a sua inconstitucionalidade, antes tutela os contribuintes que sofrem tais efeitos mediante soluções de equidade.(27)

No entanto, o BVerfG aparenta incorrer em excesso ao negar sistematicamente a tutela constitucional *em abstrato* aos contribuintes sob o argumento da possibilidade (ou necessidade) de serem adotadas decisões de equidade. A doutrina denuncia a recondução do problema constitucional às cláusulas de equidade até mesmo quando a violação aos direitos fundamentais não se limita a casos atípicos, englobando também os típicos.(28) Quiçá seja essa a razão pela qual o BVerfG jamais declarou a inconstitucionalidade de uma lei em razão dos seus efeitos confiscatórios: quando deveria pronunciar a sua invalidade, não o faz, limitando-se a recorrer às cláusulas de equidade. Simplesmente transfere o problema constitucional ao órgão de aplicação legislativa.

Em razão da extrema importância das soluções de equidade em matéria tributária na Alemanha, torna-se mister analisar as cláusulas da Ordenação Tributária de 1977 (*Abgabenordnung*) que as autorizam. Já tivemos a oportunidade de expor a sua relevância para a tutela dos direitos fundamentais afetados por medidas de simplificação tributária. Visto que entre eles se insere o direito à propriedade privada e que o efeito estrangulador é com frequência uma consequência de tais medidas, essas ponderações, que ora transcrevemos para evitar a tautologia, revelam-se aplicáveis ao nosso tema e servem para esclarecer o significado e a importância das cláusulas de equidade no sistema tributário alemão:

“Quando há um **grave** sacrifício aos direitos subjetivos dos contribuintes (à igualdade tributária, à garantia da propriedade, à iniciativa econômica, etc.), é teoricamente possível que o aplicador os tutele sem pronunciar a ilegitimidade constitucional da medida de simplificação tributária, mediante o recurso a uma solução de equidade.

A ‘equidade’ (*Billigkeit*) constitui a ‘justiça do caso particular’ (*Gerechtigkeit des Einzelfalles*).(29) ou, em outros termos, a ‘justiça projetada sobre o caso particular’ (*auf den Einzelfall projizierte Gerechtigkeit*).(30) Mas as *decisões de equidade* pressupõem, como supraexposto, um gravame *especialmente severo* à esfera subjetiva dos contribuintes e, portanto, não constituem meios hábeis a fazer com que a justiça particular **sempre** prevaleça perante as tipificações, estimativas genéricas ou presunções jurídicas.

Conforme a intensidade do gravame imposto aos contribuintes, podem ser concebidas, em tese, três soluções diversas com respeito às decisões de equidade: a sua interdição (no caso de um ônus de grau leve), autorização (moderado) ou imposição (severo).(31) Em uma sistemática de simplificação impositiva conjugada com uma (ou mais) cláusula de equidade, poder-se-ia, por exemplo, admitir desigualdades amenas e moderadas, interditando a sua reparação com base na equidade, e impor a reparação das desigualdades severas.

Na Alemanha, a possibilidade de se recorrer a soluções de equidade é consagrada expressamente pela *Abgabenordnung* de 1977 (AO), nos seus §§ 163 e 227, segundo os quais as autoridades administrativo-tributárias podem remittir (*erlassen*) total ou parcialmente o débito tributário quando sua exigência seja iníqua (*unbillig*).(32) Trata-se de cláusulas gerais que autorizam a denominada ‘remissão de equidade’, (*Billigkeitserlaß*),(33) anteriormente consagradas em termos similares pelo § 131 da *Reichsabgabenordnung* (RAO).(34)

Ditas cláusulas constituem um elemento tradicional e importantíssimo do sistema tributário alemão. A sua relevância é tal que, já nos comentários de Enno Becker e Riewald ao § 131 da RAO, se expõe não ser mais concebível a abolição do parágrafo destinado a mitigar os casos de injustiça (*Härteparagraph*).(35) E, com respeito ao significado constitucional dos preceitos previstos na AO, a doutrina assinala que o ‘corretivo’ dos §§ 163 e 227 é imprescindível para realizar a justiça tributária(36) e evitar situações de inconstitucionalidade, caracterizadas, por exemplo, pelo efeito ‘estrangulador’ do tributo em situações

específicas.(37) As cláusulas de equidade fundamentam-se, pois, em diversos preceitos constitucionais,(38) sobretudo no princípio da igualdade (art. 3.1 GG)(39) e no império da lei e **do Direito** perante os poderes estatais (art. 20.3 GG).(40) (41)”

Feita essa breve exposição sobre o significado e a relevância das cláusulas de equidade na Alemanha, resta abordar as peculiaridades das decisões de equidade empregadas para tutelar a propriedade afetada por efeitos confiscatórios em casos atípicos.

Tais decisões se apoiam basicamente em fundamentos subjetivos, relativos à pessoa do contribuinte ou à sua situação econômica.(42)

É a propriedade de uma pessoa específica (ou de um restrito grupo de pessoas) que sofre o efeito estrangulador em razão da particular situação em que ela se encontra e que a diferencia das demais abrangidas pela norma impositiva, a ponto de qualificar-se como uma situação atípica, apta a receber a tutela específica do aplicador. Em razão de peculiaridades que não integram a hipótese de incidência, a propriedade do contribuinte é atingida de modo especialmente severo pelo tributo, que chega a atingir a sua própria substância. Se fosse pagar o tributo, o contribuinte seria aniquilado financeiramente, já que não lhe restaria o núcleo da propriedade ou da renda auferida em dado período.

Para esclarecer a importância da situação econômico-subjetiva do contribuinte nas remissões por equidade, é válido recordar duas sentenças do BVerfG. Na decisão de 27 de outubro de 1975, o Tribunal alemão enfrentou um caso em que uma sociedade anônima estava sujeita a carga tributária de mais de 100% (cem por cento) da sua renda, que não era suficiente para pagar o imposto sobre o patrimônio. Apesar de refutar a pronúncia de inconstitucionalidade da lei instituidora desse imposto sob o argumento de que ela não produzia efeitos de confisco na generalidade dos casos, o Tribunal afirmou ser necessário tutelar o contribuinte por meio da cláusula de equidade do § 227 da AO.(43) A outra sentença concerne ao imposto de renda sobre a valorização nominal do capital para uma pessoa que vivia exclusivamente de juros, sendo que o BVerfG exigiu a remissão do tributo a fim de evitar a violação ao direito de propriedade no caso concreto, no qual a condição econômica do contribuinte não lhe permitia pagar o imposto sem reduzir a sua fonte de sustento.(44)

Outra peculiaridade dessas decisões de equidade diz respeito à necessidade de o aplicador analisar a situação econômica do contribuinte após a tributação, ou seja, os efeitos fáticos da carga tributária global na sua situação econômico-subjetiva. Para afirmar o caráter confiscatório da tributação, é mister investigar se realmente há um efeito estrangulador, que afete a substância da propriedade ou a capacidade econômica do contribuinte. Se a propriedade ou a renda não são afetadas de modo especialmente severo, não será possível identificar a existência de uma situação atípica a ser tutelada mediante a remissão por equidade.

Analisada a vedação de confisco tributário no sistema alemão, torna-se possível assinalar a relevância de se conhecer a solução germânica, de recurso a cláusulas de equidade para casos atípicos, a fim de resolver o problema da tributação confiscatória em outros sistemas jurídicos. Mas não se pode olvidar a impossibilidade de incorporá-la sem antes considerar as eventuais desigualdades advindas da disparidade de critérios para aplicar a remissão por equidade ou mesmo a abertura à fraude tributária que advém das cláusulas de equidade.

Para evitar desigualdades, é recomendável que a própria lei instituidora do tributo estabeleça mecanismos de tutela abstrata, que conciliem a proteção da propriedade e da capacidade contributiva com o princípio da isonomia tributária. Um exemplo de tais mecanismos é fornecido pelo art. 31, 1, da lei espanhola do imposto sobre o patrimônio, o qual determinou que a sua alíquota cumulada com a do imposto de renda não poderia superar 70% (setenta por cento) da base de cálculo desse imposto (renda

anual líquida).(45) É fácil perceber que esse preceito consagra uma solução geral de equidade com respeito à situação pessoal dos contribuintes, pois evita, mediante a redução do imposto sobre o patrimônio (até oitenta por cento da alíquota do imposto de renda), o efeito confiscatório que decorreria da cumulação deste imposto com uma tributação acentuadamente progressiva no âmbito do imposto de renda.

Conclusões

O “princípio da repartição pela metade”, mundialmente conhecido como uma relevante inovação jurisprudencial alemã, jamais foi acolhido pelo BVerfG. Tratou-se de mero *obiter dictum* da sentença de 22 de julho de 1995, desprovido de força vinculante e até mesmo de relevância para o caso apreciado nesse precedente.

O Tribunal Constitucional Federal da Alemanha não extrai da garantia da propriedade limites quantitativamente fixos para a tributação, mas sim a proibição genérica de uma carga tributária excessiva, que afete a substância da propriedade.

Tal proibição jamais embasou uma pronúncia de inconstitucionalidade, haja vista o BVerfG nunca ter reconhecido que a garantia da propriedade tenha sido violada na generalidade dos casos por leis tributárias. Somente identificou lesões a direitos subjetivos à propriedade em situações atípicas, remetendo a sua tutela ao momento de aplicação legislativa, mediante o emprego das cláusulas de equidade previstas nos §§ 163 e 227 da codificação tributária alemã.

A garantia da propriedade dos contribuintes alemães não é garantida em abstrato contra a tributação confiscatória, senão em concreto, por meio de decisões por equidade expressamente autorizadas pela *Abgabenordnung*.

Ainda não se sabe precisamente se o invariável recurso às cláusulas de equidade é fruto da inexistência de tributos confiscatórios na Alemanha ou da excessiva timidez do BVerfG em identificá-los e pronunciar a sua inconstitucionalidade. A extensão subjetiva de certos casos “atípicos” reconduzidos às cláusulas de equidade sugere que a falta de declarações de inconstitucionalidade não advém da inexistência de leis que afetem, na generalidade dos casos, a substância do patrimônio dos cidadãos, mas fundamentalmente de uma atitude assaz reservada do Tribunal Constitucional Federal alemão com respeito ao controle abstrato da tributação confiscatória.

Bibliografia

BECKER, E.; RIEWALD, A.; KOCH, C. **Reichsabgabenordnung**. Berlin, 1963.

BIRK, Dieter. **Steuerrecht**. 6. ed., Heidelberg: C. F. Müller, 2003.

BOPP, Gerhard. Steuerliche Billigkeitsmaßnahmen aus Verfassungsgründen. In: **Deutsches Steuerrecht**, 1979, p. 215-220.

FALSITTA, Gaspare. L'imposta confiscatoria. In **Rivista di Diritto Tributario**, v. 2, 2008.

HENSEL, Albert. Die Abänderung des Steuertatbestandes durch freies Ermessen und der Grundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz. In: **Vierteljahresschrift für Steuer – und Finanzrecht**, 1927. p. 39-131.

_____. Verfassungsrechtliche Bindungen des Steuergesetzgebers. Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit – Gleichheit vor dem Gesetz. In: **Vierteljahresschrift für Steuer – und Finanzrecht**, 1931. p. 441-493.

HERRERA MOLINA, Pedro M. **Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho Alemán**. Madrid: Marcial Pons, 1998.

HÜBSCHMANN, HEPP, SPITALER (coord.). **Abgabenordnung/ Finanzgerichtsordnung**. Kommentar. Köln: Otto Schmidt, 2006.

ISENSEE, Josef. Das Billigkeitskorrektiv des Steuergesetzes. Rechtfertigung und Reichweite des Steuererlasses im Rechtssystem des Grundgesetzes. In: **Festschrift für Werner Flume zum 70. Geburtstag**. Köln: Otto Schmidt, v. II, p. 129-147.

KIRCHHOF, Paul. **Besteuerung im Verfassungsstaat**. Tübingen: Mohr Siebeck, 2000.

_____. Gesetz und Billigkeit im Abgabenrecht. In: **Recht und Staat im sozialen Wandel. Festschrift für Hans Ulrich Scupin zum 80. Geburtstag**. Berlin: Duncker & Humblot, 1983, p. 775-795.

KLEIN, Franz. **AO (Abgabenordnung Kommentar)**. 8. ed. München: C. H. Beck, 2003.

KOCH, Karl; SCHOLTZ, Rolf-Detlev (coord.). **Abgabenordnung – AO 1977**. 2. ed. Köln: Carl Haymanns, 1993.

KRUSE, Heinrich Wilhelm. Über Billigkeit und Richtlinien. In: **Steuer und Wirtschaft**, 1960, p. 478-494.

LOHMEYER, Heinz. Die abweichende Festsetzung von Steuern aus Billigkeitsgründen. In: **Deutsche Steuer-Zeitung**, 1982, p. 257-260.

SCHWARZ, Bernhard. **Kommentar zur Abgabenordnung**. Haufe, 2006.

TIPKE, Klaus. **Die Steuerrechtsordnung**, 2. ed. Köln: O. Schmidt, 2000, v. 1.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Steuerrecht. Ein systematischer Grundriß**, 18. ed. Köln: O. Schmidt, 2005.

TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm. **Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung**. Köln: Otto Schmidt, [s.d.].

VOGEL, Klaus. **Verfassungsrechtsprechung zum Steuerrecht**. Berlin: Walter de Gruyter, 1999.

_____. Vom Eigentums – zum Vermögensschutz – eine Erwiderung. In: **NJW**, 1996, Heft 19.

VOGEL, Klaus; WALDHOFF, Christian. **Grundlagen des Finanzverfassungsrechts: Sonderausgabe des Bonner Kommentars zum Grundgesetz (Vorbemerkungen zu Art. 104a bis 115 GG)**. Heidelberg: Müller, 1999.

WALDHOFF, Christian. **Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Steuergesetzgebung im Vergleich Deutschland – Schweiz**. München: C. H. Beck, 1997.

WERNSMANN, Rainer. Die Steuer als Eigentumsbeeinträchtigung? In **NJW** 2006, Heft 17.

Notas

1. BVerfGE 4, 7 [17]; 8, 274 [330], 11, 105 [126].

2. BVerfGE 19, 119 [128-129].

3. Nesse sentido, vide VOGEL, Klaus; WALDHOFF, Christian. **Grundlagen des Finanzverfassungsrechts: Sonderausgabe des Bonner Kommentars zum Grundgesetz (Vorbemerkungen zu Art. 104a bis 115 GG)**. Heidelberg, Müller, 1999, p. 353-354.

4. BVerfGE 93, 121 [121].

5. BVerfGE 93, 121 [138].
6. KIRCHHOF, Paul. **Besteuerung im Verfassungsstaat**. Tübingen: Mohr Siebeck, 2000.p. 58.
7. Cfr. VOGEL, Klaus. **Verfassungsrechtsprechung zum Steuerrecht**. Berlin: Walter de Gruyter, 1999. p. 21.
8. Vide TIPKE, Klaus. **Die Steuerrechtsordnung**, 2. ed., Köln: O. Schmidt. 2000, v. 1, p. 452.
9. H. P. Bull. Vom Eigentums- zum Vermögensschutz, **NJW**, 1996, p. 281 ss, *apud* VOGEL. **Verfassungsrechtsprechung zum Steuerrecht**, p. 22. Vogel defende a decisão, sustentando ser incumbência do Tribunal Constitucional quantificar conceitos indeterminados: a concretização feita pelo BVerfG na sentença de 22 de junho de 1995 seria necessária e plausível (VOGEL, Klaus. Vom Eigentums- zum Vermögensschutz – eine Erwiderung, in **NJW**, 1996, Heft 19, p. 1258).
10. Cfr. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Steuerrecht. Ein systematischer Grundriß**, 18. ed. Köln: O. Schmidt, 2005. p. 123.
11. Cfr. TIPKE/LANG. **Steuerrecht**, 18. ed. p. 123. Sobre a teoria de P. Kirchhof, vide VOGEL/WALDHOFF. **Grundlagen des Finanzverfassungsrechts**, p. 362 ss.
12. BVerfGE 115, 097 [109].
13. BVerfGE 115, 097 [108].
14. BFH, Urteil vom 11.08. 1999 – XI R 77-97(Düsseldorf). **NJW**, 1999, Heft 51, p. 3798 ss.
15. Vide FALSITTA, Gaspare. L'imposta confiscatoria.**Rivista di Diritto Tributario**, v. 2, 2008, p. 127 ss.
16. Cfr. WERNSMANN, Rainer. Die Steuer als Eigentumsbeeinträchtigung? **NJW**, 2006, Heft 17, p. 1169.
17. Vide BVerfGE 95, 267 [300]; 96, 375 [397] e BIRK, Dieter. **Steuerrecht**, 6. ed., Heidelberg: C. F. Müller, 2003. p. 53; VOGEL/WALDHOFF. **Grundlagen des Finanzverfassungsrechts**, p. 359.
18. BVerfGE 115, 97 [117].
19. BVerfGE 115, 97 [117-118].
20. BVerfGE 93, 121 [137]: "*bleibt unter den Bedingungen des gegenwärtigen Steuerrechts, nach denen das Vermögen bereits durch die Steuern auf das Einkommen und den Ertrag, der konkrete Vermögensgegenstand meist auch durch indirekte Steuern vorbelastet ist, für eine ergänzende Besteuerung dieses mehrfach vorbelasteten Vermögens von Verfassungs wegen nur noch ein enger Spielraum*".
21. BVerfGE 93, 121 [137]: "*Die Vermögensteuer darf nur so bemessen werden, daß sie in ihrem Zusammenwirken mit den sonstigen Steuerbelastungen die Substanz des Vermögens [...] unberührt läßt*".
22. BVerfGE 93, 121 [136]: "*Die verfassungsrechtlichen Schranken der Besteuerung des Vermögens durch Einkommen- und Vermögensteuer begrenzen den steuerlichen Zugriff auf die Ertragsfähigkeit des Vermögens*".
23. Para a indicação de exemplos históricos de impostos confiscatórios, conferir FALSITTA. **L'imposta confiscatória**, p. 124-126 e 139-141. Um caso recente foi analisado pelo Supremo Tribunal Federal, oportunidade em que declarou a inconstitucionalidade de majoração da alíquota da contribuição previdenciária para 25%, em razão de produzir efeito de

confisco quando aplicada conjuntamente com a alíquota progressiva do Imposto de Renda (STF, Pleno, ADI 2010 MC, 9.1999).

24. Vide RÜSKEN, in KLEIN, Franz. **AO (Abgabenordnung Kommentar)**. 8. ed. München: C. H. Beck, 2003. § 163, rz. 37-38, p. 852.

25. RÜSKEN, in KLEIN, Franz. AO, § 163, rz. 32, p. 850.

26. Cfr. WALDHOFF, Christian. **Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Steuergesetzgebung im Vergleich Deutschland – Schweiz**. München: C. H. Beck, 1997. p. 322, que conclui: no sistema constitucional alemão a garantia da propriedade não oferece um critério efetivo para limitar o poder tributário (*ibidem*, p. 326).

27. Cfr., por exemplo, a sentença de 27 de outubro de 1975.

28. TIPKE/LANG. **Steuerrecht**, 18. ed. p. 911, com referência a D. DRÜEN, FR 1999, 289, 292.

29. KRABBE, in KOCH, Karl; SCHOLTZ, Rolf-Detlev (coord.). **Abgabenordnung – AO 1977**. 2. ed., Köln: Carl Haymanns, 1993. p. 1357.

30. KRUSE, Heinrich Wilhelm. Über Billigkeit und Richtlinien. in **Steuer und Wirtschaft**, 1960, p. 482.

31. Vide BECKER, E.; RIEWALD, A.; KOCH, C. **Reichsabgabenordnung**. Berlin, 1963. v. I, p. 428, os quais se referem a “injustiças de graus diversos” (*Unbilligkeiten verschiedenen Grades*). Sem embargo, é problemático o reconhecimento de uma autorização de remissão **discricionária** por equidade, haja vista que a obrigação tributária é indisponível: a sua subsistência não pode depender do arbítrio dos agentes administrativos.

32. Nesses preceitos, o pressuposto da remissão é idêntico: a iniquidade em uma situação específica. A existência de dois dispositivos somente se justifica pela divisão que a AO estabeleceu entre o procedimento de lançamento (*Festsetzungsverfahren*) e o de cobrança (*Erhebungsverfahren*). A remissão é autorizada no primeiro procedimento pelo § 163 e no segundo pelo § 227 da AO. Vide LOHMEYER, Heinz. Die abweichende Festsetzung von Steuern aus Billigkeitsgründen. In **Deutsche Steuer-Zeitung**, 1982, p. 257-260, e os comentários de LOOSE in TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm. **Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung**. Köln: Otto Schmidt, [s.d.]. § 163, rz. 1, p. 54 e § 227, rz. 1, p. 37; e v. GROLL, in HÜBSCHMANN, HEPP, SPITALER (coord.). **Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung. Kommentar**. Köln: Otto Schmidt, 2006. § 163, rz. 1, p. 2. É inerente às cláusulas de equidade o caráter *excepcional* da sua aplicação. Caso a regulação viole, em geral, direitos fundamentais (ou outros preceitos constitucionais), deve-se declarar a sua inconstitucionalidade, e não procurar uma harmonização mediante a utilização de ditas cláusulas. Cfr. BOPP, Gerhard. Steuerliche Billigkeitsmaßnahmen aus Verfassungsgründen. In: **Deutsches Steuerrecht**, 1979, p. 216-217 (que aborda criticamente a jurisprudência do BVerfG firmada nesse sentido); LOHMEYER. Die abweichende Festsetzung von Steuern aus Billigkeitsgründen, p. 258; v. GROLL in HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER. **AO**, § 163, rz. 21, p. 4 e § 227, rz. 286, p. 82-84; FROTSCHER in SCHWARZ, Bernhard. **Kommentar zur Abgabenordnung**, Haufe, 2006, § 163, rz. 49, p. 30; e LOOSE in TIPKE/KRUSE. AO, § 227, rz. 77, p. 62 (com referência a sentenças do BVerfG segundo as quais a remissão por equidade é imperativa nos casos **atípicos** para os quais a regulação seja injusta).

33. Cfr. BVerfGE 27, 375 [385], sentença na qual o Tribunal se refere à “possibilidade geral de uma remissão por equidade”. Vide também HENSEL, Albert. Die Abänderung des Steuertatbestandes durch freies Ermessen und der Grundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz, in

Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, 1927, p. 45; e TIPKE; LANG. **Steuerrecht. Ein systematischer Grundriß**, p. 101.

34. O parágrafo foi consagrado originariamente pelo § 108 da RAO. Albert Hensel considerava que a introdução de uma cláusula geral de equidade, autorizando a Administração a “modificar a hipótese de incidência dos impostos mediante uma valoração livre” (em realidade, relativamente livre), era um meio jurídico-normativo necessário para tutelar a igualdade no sistema tributário alemão do pós-guerra (posterior à primeira Guerra Mundial), em que a legislação tributária gerava desigualdades insuportáveis. Ressaltava que a necessidade de corrigir as desigualdades cresce com o ônus tributário e, assim, a uma maior pressão fiscal deve corresponder uma técnica legislativa mais refinada. Contudo, em geral era contrário às cláusulas de equidade, por causa da sua vagueza e da respectiva tensão com os princípios inerentes ao Estado de Direito, sobretudo com o princípio da igualdade ante a lei: via nelas mais um perigo que uma solução para a igualdade tributária (Die Abänderung des Steuertatbestandes durch freies Ermessen und der Grundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz, p. 45 ss, especialmente as p. 64-66 e 130). Crítica que se compreende perfeitamente à luz da sua afirmação segundo a qual o princípio da igualdade se funda sobre a ideia fundamental (*Grundgedanke*) da igualdade na implementação das decisões legislativas (*op. cit.*, p. 65), ou seja, sobre a igualdade na aplicação legislativa. Essa concepção de Hensel foi matizada em um artigo posterior, em que o tributarista alemão giza a sujeição do legislador ao princípio da igualdade concretizado à luz do critério da capacidade contributiva (Verfassungsrechtliche Bindungen des Steuergesetzgebers. Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit – Gleichheit vor dem Gesetz. In **Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht**, 1931, p. 442 ss).

35. BECKER; RIEWALD; KOCH. **Reichsabgabenordnung**, v. I, p. 425.

36. V. GROLL. In HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER. AO, § 163, rz. 35, p. 22. Vide ISENSEE, Josef. Das Billigkeitskorrektiv des Steuergesetzes. Rechtfertigung und Reichtweite des Steuererlasses im Rechtssystem des Grundgesetzes. In **Festschrift für Werner Flume zum 70. Geburtstag**, Köln: Otto Schmidt. v. II. p. 130 ss.

37. Cfr. FROTSCHER. In SCHWARZ. AO, § 163, rz. 48, p. 30; KIRCHHOF, Paul. Gesetz und Billigkeit im Abgabenrecht. In **Recht und Staat im sozialen Wandel. Festschrift für Hans Ulrich Scupin zum 80. Geburtstag**, Berlin: Duncker & Humblot, 1983, p. 775-795, p. 782.

38. Frotscher, por exemplo, refere a interdição de excesso (art. 2 GG), o princípio da igualdade (art. 3 GG), a proteção constitucional ao matrimônio e à família (art. 6 GG), a garantia da propriedade (art. 14 GG) etc., in SCHWARZ. AO, § 163, rz. 48, p. 30. Cfr. também BOPP. Steuerliche Billigkeitsmaßnahmen aus Verfassungsgründen, p. 217; v. GROLL in HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER. AO, § 227, rz. 287, p. 84-85.

39. ISENSEE. **Das Billigkeitskorrektiv des Steuergesetzes**, p. 143ss; BOPP. **Steuerliche Billigkeitsmaßnahmen aus Verfassungsgründen**, p. 217ss.

40. KIRCHHOF. Gesetz und Billigkeit im Abgabenrecht, p. 795; v. GROLL in HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER. AO, § 227, rz. 35, p. 22.

41. VELLOSO, Andrei Pitten. Fundamentos e limites constitucionais da simplificação tributária: análise sistemática à luz dos aportes doutrinários e jurisprudenciais alemães. **Revista Fórum de Direito Tributário**, a. 5, n. 30, nov.-dez. 2007, citação das páginas 90-92.

42. A respeito da distinção entre fundamentos subjetivos e objetivos nas decisões de equidade (*persönliche und sachliche Billigkeitsgründe*), cfr. BOPP. Steuerliche Billigkeitsmaßnahmen aus Verfassungsgründen, p. 217. Birk insere entre os casos de iniquidade objetiva aqueles concernentes à lesão de direitos fundamentais em situações específicas, as quais exigiriam soluções de equidade para corrigir a lei em casos atípicos

(**Steuerrecht**, 6. ed., Heidelberg: C. F. Müller, p. 83). Mas entre esses casos não se insere a lesão do direito de propriedade em razão da particular situação econômica do contribuinte, que caracteriza nítida hipótese de iniquidade subjetiva.

43. BVerfG, 27.10.1975 1 BvR 82/73, HFR 1976, 31.

44. BVerfGE 50, 57 [86].

45. O preceito foi examinado com vagar por Herrera Molina, que indicou a existência de normas similares na Holanda e na Dinamarca (HERRERA MOLINA, Pedro M. **Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho Alemán**. Madrid: Marcial Pons, 1998. p. 365).

Referência bibliográfica (de acordo com a NBR 6023: 2002/ABNT):

VELLOSO, Andrei Pitten . *A proibição de tributos com efeitos de confisco na Alemanha*. *Revista de Doutrina da 4ª Região*, Porto Alegre, n. 35, abril. 2010. Disponível em: < http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao035/andrei_velloso.html> Acesso em: 09 ago. 2010.

REVISTA DE DOUTRINA DA 4ª REGIÃO
PUBLICAÇÃO DA ESCOLA DA MAGISTRATURA DO TRF DA 4ª REGIÃO - EMAGIS